

资本主义国家税收

主编 彭澄

高等财经院校试用教材

中国财政经济出版社

编 审 说 明

本书是全国财经类通用教材。经审阅，我们同意作为高等财经院校试用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会
一九九〇年十二月二十日

编写说明

本书是根据《1988—1990年财政部统编教材补充规划》编写的，供各财经院校的财政、税收专业开设本课程时采用。全书共设计十二章，理论部分和实践部分各为六章，其内容和篇幅大约各占一半。理论部分除了简要而又比较系统地介绍资本主义国家税收的形成和发展、实质和作用、税收理论和税收原则的演变以外，还着重介绍了当代资本主义国家中近期出现的最新税收理论。实践部分因限于教材的篇幅和本课程的教学时效，只能选择一些主要国家中的主要税种加以介绍。

本教材编写的宗旨是“介绍、评析、借鉴”，即在介绍的基础上进行分析和评价，以达到“洋为中用”的目的。既反对崇洋媚外，盲目照搬；也反对夜郎自大，一味否定。作者希望学生通过本课程的学习，能够开拓视野，扩大知识面，提高理论业务水平和综合分析能力，从而能提出一些有益于我国社会主义税收理论与实践的见解。

本教材内容是我们多年来的教学和科研的积累。结构体系和具体内容的安排是经过反复研究讨论后确定的。尽管如此，其中也难免有些缺点和疏漏之处，尚希广大读者批评指正。

作者的具体分工如下：

彭澄担任主编，负责对全书的总纂定稿，并具体编写第五章、第六章和第十二章。

蒋晓蕙负责编写第一、二、三、四、七、八、十章。

季尚义负责编写第九章和第十一章。

本教材在编写过程中，得到了各兄弟院校本专业一部分老师的帮助，承他们提出了一些宝贵的意见，最后在财政部统编教材审稿会上，又经编审组长，本书主审东北财经大学税务系喻雷同志审阅。在此谨致诚挚的谢意。

编 者

1990年10月1日

目 录

| | | |
|------------|-----------------------------|--------|
| 第一章 | 资本主义国家税收的形成和发展 ····· | (1) |
| 第一节 | 资本主义国家税收的形成····· | (1) |
| 第二节 | 自由竞争时期的资本主义国家税收····· | (6) |
| 第三节 | 垄断时期的资本主义国家税收····· | (9) |
| 第二章 | 资本主义国家税收的实质和作用 ····· | (13) |
| 第一节 | 资产阶级学者关于课税依据的学说····· | (13) |
| 第二节 | 资本主义国家税收的实质····· | (17) |
| 第三节 | 资本主义国家税收的职能····· | (26) |
| 第四节 | 资本主义国家税收的作用····· | (29) |
| 第三章 | 资产阶级税收理论的演变 ····· | (38) |
| 第一节 | 古典经济学派以前的税收理论····· | (38) |
| 第二节 | 古典经济学派的税收理论····· | (44) |
| 第三节 | 庸俗经济学派的税收理论····· | (54) |
| 第四节 | 社会政策学派的税收理论····· | (58) |
| 第五节 | 现代主要经济学派的税收理论····· | (61) |
| 第四章 | 资本主义税收原则 ····· | (67) |
| 第一节 | 亚当·斯密以前的税收原则简介····· | (67) |
| 第二节 | 亚当·斯密的税收原则····· | (68) |
| 第三节 | 近代税收原则的发展····· | (71) |
| 第四节 | 现代资本主义税收原则····· | (74) |
| 第五节 | 资本主义税收原则的简要评析····· | (76) |
| 第五章 | 资本主义国家的税负转嫁问题 ····· | (85) |

| | | |
|------------|--------------------|--------|
| 第一节 | 税负转嫁的形态 | (86) |
| 第二节 | 税负转嫁理论的发展 | (83) |
| 第三节 | 商品课税的税负转嫁 | (92) |
| 第四节 | 其他几种主要税收的税负转嫁 | (101) |
| 第五节 | 探讨税负转嫁问题的意义 | (104) |
| 第六章 | 税收效率和超额负担问题 | (107) |
| 第一节 | 税收的管理费用和执行费用 | (107) |
| 第二节 | 税收的超额负担 | (109) |
| 第三节 | 税收收入数量和税率的关系 | (119) |
| 第四节 | 最佳税制(税种和税率)的设计 | (123) |
| 第七章 | 资本主义税收制度 | (127) |
| 第一节 | 税收术语和税收分类 | (127) |
| 第二节 | 单一税制与复合税制 | (135) |
| 第三节 | 资本主义税收制度的发展 | (141) |
| 第四节 | 现代资本主义税制体系 | (144) |
| 第八章 | 资本主义国家所得课税 | (150) |
| 第一节 | 所得课税概述 | (150) |
| 第二节 | 个人所得税 | (156) |
| 第三节 | 公司所得税 | (171) |
| 第四节 | 社会保险税 | (183) |
| 第九章 | 资本主义国家商品课税 | (190) |
| 第一节 | 商品课税概述 | (190) |
| 第二节 | 国内产品税与销售税 | (195) |
| 第三节 | 增值税 | (201) |
| 第四节 | 关税 | (209) |
| 第十章 | 资本主义国家财产课税 | (221) |
| 第一节 | 财产课税概述 | (221) |

| | | |
|-------------|-----------------------|--------------|
| 第二节 | 一般财产税 | (227) |
| 第三节 | 个别财产税 | (230) |
| 第四节 | 净值税 | (238) |
| 第五节 | 遗产税和赠与税 | (240) |
| 第十一章 | 资本主义国家中的重复课税问题 | (253) |
| 第一节 | 重复课税问题概述 | (253) |
| 第二节 | 解决重复课税问题的办法 | (259) |
| 第十二章 | 资本主义国家税制发展趋势 | (267) |
| 第一节 | 对本世纪内资本主义国家税制发展的回顾 | (267) |
| 第二节 | 影响税制结构和税收水平的诸因素 | (276) |
| 第三节 | 资本主义国家税制发展趋势预测 | (282) |

第一章

资本主义国家税收的形成与发展

资本主义经济发展，经历了原始积累时期、自由竞争时期、垄断时期。资本主义国家税收，是在不断适应资本主义经济发展的过程中逐步建立和发展起来的。

第一节 资本主义国家税收的形成

税收是以国家为主体，参与一部分社会产品和国民收入分配与再分配的分配关系。资本主义国家税收，是以资本主义国家为主体的分配关系。资本主义国家税收的形成，是以资本主义生产方式的确立和资本主义国家的建立为前提的。资本主义生产方式的确立，是在长期反对封建主阶级的斗争中取得的胜利。这也就决定了资本主义国家税收的形成，经历了一个较长的过程。资本主义税收的形成过程，实际上也就是资产阶级夺取国家政权的过程，是税收这个经济范畴，从为封建主阶级服务，转到为资产阶级服务的过程。

一、资本的原始积累

资本主义生产方式是在封建社会的母体内孕育的，是社会生产力发展的产物，也是社会发展的重大进步。14—15世纪时，在

欧洲的意大利、法国南部和尼德兰的一些大城市中，已出现了资本主义的萌芽。资本主义手工工场逐渐建立，农村中也出现了少数的农场经营者。列宁曾论述了资本主义生产发展的历史条件：

“第一，在一般商品生产发展到比较高的水平时，一部分人手里积累了相当数量的货币；第二，存在两种意义上‘自由的’工人，一方面他们出卖劳动力不受任何约束或限制，另一方面他们脱离土地和脱离任何生产资料……，是只能靠出卖劳动力来维持生活的工人‘无产者’”^①。资本主义发展史上，创造这两个条件的过程，就是资本原始积累的过程。

资本原始积累，是指在资本主义生产方式确立以前，资产阶级和资产阶级化的新贵族，通过暴力掠夺直接生产者的生产资料并将其转化为资本的过程。“所谓原始积累只不过是生产者和生产资料分离的历史过程。”^②“这个过程一方面使社会的生活资料和生产资料转化为资本，另一方面使直接生产者转化为雇佣工人。”^③原始积累的主要形式有：（1）对农民土地的剥夺。这是原始积累的基础。英国的圈地运动是主要典型。（2）对殖民地的残酷掠夺。这是原始积累的主要因素。尤其是对亚非拉殖民地的掠夺，使欧洲殖民者积累了大量的货币资本。（3）发放公债和保护关税制度。这是原始积累的重要手段。尤其是保护关税制度加速了原始积累。

资本原始积累，是“用血与火的文字载入人类编年史的”但同时它促进了资本主义的发展。

① 《列宁选集》第2卷，第591—592页。

② 《马克思恩格斯全集》第23卷，第783页。

③ 《马克思恩格斯全集》第23卷，第783页。

二、封建社会的解体

现代主要资本主义国家，在历史上都曾经经过封建社会。16—17世纪，封建社会已处于末期，这时期的社会政治经济状况，较之封建社会兴盛时期，有很大的变化。

（一）封建社会末期的阶级状况

居统治阶级地位的封建主阶级仍然掌握国家政权，但发生了分化。一部分是坚持维护封建君主专制政权的封建贵族，另一部分是从贵族阶级分裂出来的新阶层，叫做新贵族，他们能与资产阶级结成一定程度的联盟。

资产阶级是新兴的政治力量。主要分为两部分，一是金融资产阶级，他们与封建主阶级有着密切的联系，是当时资产阶级的上层人物。二是中等工商业资产阶级，他们既反对封建专制政权的压迫，又对工人和其它劳动者进行剥削。

无产阶级队伍已经产生和扩大，他们身受封建主阶级和资产阶级的双重压迫剥削，具有强烈的革命要求。

农民阶级既反对封建土地所有制，又反对资本原始积累的剥夺。

这种复杂的阶级关系和阶级矛盾，极大地动摇了封建主阶级的统治，加速了封建制度的解体。

（二）封建社会末期的财政经济状况

封建主阶级虽仍控制着国家统治权，但经济地位却一落千丈。封建王室的挥霍和战争的频繁，耗费了社会产品的很大份额，财政支出日益扩大，封建王朝统治者要靠卖官鬻爵来增加一部分收入，许多贵族要靠出卖土地来弥补亏空。由于封建主阶级掌握国家机器，越是趋于没落，越要加重对农民和手工业者的经济剥削，越企图运用封建君主专制政权来维护本身的利益。这种

腐朽没落的生产关系，严重阻碍了社会生产力的发展。这样，一方面财政支出不断膨胀，另一方面财政收入却因财源萎缩而减少。再加上由于重重盘剥引起农民和手工业者的反抗，封建主阶级的统治地位已岌岌可危。为了摆脱经济财政困境，迫使封建统治者转而在资产阶级寻求帮助，期望凭借资产阶级的力量维持自己的统治。

资产阶级中的金融资产阶级，是封建专制君主联盟的主要对象，他们拥有一定经济实力。金融资产阶级与封建专制君主相互利用。专制统治者利用金融贵族的经济实力填补财政亏空，金融贵族利用封建国家财政谋求特殊利益。其主要手段就是力图制定对己有利的税收制度和政策。工商业资产阶级虽然与封建专制统治者有着不同的利益，也受到封建国家的经济和财政剥削，但他们与金融贵族有千丝万缕的联系，在与农民和无产阶级的矛盾方面，又和封建专制统治者有许多共通之处，所以他们也一定程度上支持封建专制王朝的一些经济政策。

在这种历史条件之下，就使得封建主义国家税收，在税收制度和政策上发生了一些变化。如改变人头税的征收制度，统一关税税率，实行保护关税制度，对少数新兴产业免税等等。这些措施在当时的英国、法国都曾实行，对促进封建生产方式向资本主义生产方式转变，起到了相当的作用。但是这些变化并不意味着资本主义国家税收取代了封建国家税收，只有在产业资本家成为资产阶级中的主导部分，在资产阶级掌握国家政权时，资本主义国家税收才算真正形成。

三、资本主义国家税收的形成

资产阶级夺取国家政权的过程，也就是资本主义国家税收形成的过程。资本主义国家的建立，是资本主义国家税收形成的标

志。

资产阶级夺取国家政权，是通过领导资产阶级革命而实现的。从1640年爆发的英国资产阶级革命，到1868年日本的明治维新运动，历时200余年。主要资本主义国家相继建立，资本主义国家税收也就在各国逐渐形成。

资本主义国家税收的形成，在各国有时间迟早之分，形成方式也有不同，但都具有一些共同之处：

（一）资本主义国家税收，是在封建主义国家税收的基础上形成的

封建社会末期，已孕育着资本主义生产关系。而保护关税制度等既是资本原始积累的一个重要因素，又是封建国家税收发生一些有利于资产阶级变化的表现，对封建国家税收向资本主义国家税收的过渡，起到了一定的作用。

（二）资产阶级革命，促进和加速了资本主义国家税收的形成

虽然封建国家税收发生了一些变化，但并不意味着就完全转变为资本主义国家税收。税收与国家之间的本质联系，决定了资本主义国家税收的形成，只能是在资产阶级夺取国家政权的时候。而资产阶级登上国家统治宝座，都是在经过资产阶级革命之后。所以，资产阶级革命是促成资本主义国家税收真正形成的催化剂。

（三）资本主义国家税收比封建国家税收进步，但决不可能超越资本主义私有制的范围

资产阶级夺取政权前提出的一个主要口号，就是废除苛捐杂税。登上国家统治宝座后，不得不在一个短时期内减轻他们在夺取政权斗争中的同伴们——工人、农民的税收负担；同时，资产阶级在相当程度上废除了封建主阶级的免税特权。资本主义国家

税收，无论在税收政策、税收制度等方面，都比封建国家税收进步得多。

但是，资本主义国家的性质，决定了资本主义国家税收绝对不会超出资本主义私有制的范围。

第二节 自由竞争时期的资本主义 国家税收

资本主义国家建立以后，到19世纪60年代，资本主义处于自由竞争时期。

自由竞争时期中，社会经济发展迅速，生产技术不断变革，资本主义不断向广度和纵深发展。尤其是19世纪50—60年代，西欧各国资本主义经济获得惊人的发展。这二十年中，是经济发展的黄金时代。自然力的征服，机器的采用，铁路的通行，汽船的行驶，电报的使用，急剧增长的大量人口，——这一切都是过去任何时代所无法比拟的。

在资本主义经济发展的同时，也创造了巨大的工业无产阶级队伍。资本主义的物质文明并不是为了满足人民需要，而是用作奴役和剥削国内外劳动者的手段。无产阶级与资产阶级两大对抗阶级的矛盾，也随着资本主义制度的发展而不断加深。

自由竞争时期，社会盛行自由民主思潮，主张自由竞争、自由放任。个人主义的国家观要求资本主义国家“只是在总的方面留下一个为整个资产阶级所必需的最低限度的行政权，以便在对内对外政策上保障资产阶级的共同利益并管理资产阶级的共同事务；而就连这个最低限度的行政权也必须组织得尽可能合理而经济。”^①

^① 《马克思恩格斯全集》第8卷，第389页。

这个时期内，各个经济部门，都有着众多的资本家，他们拥有的资本相对来说为数不大，难以控制整个部门的生产经营。资本家个人或小组无法控制国家，也不能独享由于国家活动所带来的经济利益。根据自由竞争原则，资产阶级内部对于国家的财政税收负担要求“公平负担”，对于国家活动而带来的利益要求“利益均沾”。资产阶级国家主要是为资本积累和私人资本家获取利润提供有利的外部条件，而不需去直接干预私人资本家的经济活动。因此，无论从当时的客观情况，或是资产阶级的主观要求来看，“国家不过是资产阶级用来对付它的个别成员和被剥削阶级的相互保险的公司”^①。

自由竞争时期，税收作为财政收入的重要方式，比封建社会得到更广泛的运用，有很大的发展。这个时期的资本主义社会的经济政治状况决定了税收具有如下特点。

第一，税收制度由以简单直接税为主发展到以间接税为主

封建国家对皇室贵族和大土地所有者，给予免税特权。税收收入主要依靠对农民课征的人头税、土地税，对城市工商业者课征的工商业税。由于农民占人口绝大多数，所以人头税、土地税等直接税是最主要的税收形式。封建国家税制是以这些简单原始的直接税为主的税制。

资产阶级夺取政权后，税收方面首先是剥夺封建贵族免税特权，减轻资产阶级本身的税收负担。采取的方法是，取消人头税和原来对工商业课征的工商业税，代之以对商品课征的消费税和进口关税。由于当时农村中自给经济还占重要地位，商品价格高昂，消费税和关税主要由贵族阶层和大地主负担。自由竞争时期商品经济日益发展，以消费税和关税为中心的间接税逐渐取代了

^① 《马克思恩格斯全集》第7卷，第338页。

简单原始的直接税。

第二，人民的税收负担有所减轻

自由竞争时期，由于生产力高度发展，国民收入增长很快，国家职能又仅限于充当夜警，所以资产阶级国家的财力需要比较容易解决。另外，资产阶级不得不在一段时期内向人民兑现“减轻税负”的允诺，以巩固自己的新兴政权。同时，资产阶级取消对大土地所有者等封建主的免税特权，既可保证资产阶级国家财政需要，又可适当减轻劳动人民的负担。如当时英国资产阶级政府“以降低税率和实行所得税使金融贵族和土地所有者丧失不纳税的自由。……废除谷物税使英国的土地所有者作了工业家的牺牲品，废除食糖等等的差别税使殖民地的土地所有者作了工业家的牺牲品……他们限制国家开支，降低税收以及给予最可靠的那一部分工人以选举权。”^① 这些措施在客观上都或多或少地减轻了人民的税收负担。

第三，改进了税收管理制度

封建社会中的税收是分散的，地方政府各自为政，即使是君主专制时代，也没能很好地统一起来。资本主义社会中，领域广大的国家已经形成，国内市场已趋向统一，要求国家税收制度和税收管理统一，因此主要的税收逐渐为中央掌握，地方政府的课税权力相应缩小。

另外，税收管理制度比封建国家税收进步，彻底取消了包税制度，并由议会审议批准税种开征、税收减免等法规。

这些改进对资本主义国家税收和资本主义经济的发展，都有一定的积极意义。

总之，自由竞争时期，由于国家职能范围相对不大，经济发

^① 《马克思恩格斯全集》第7卷，第282页。

展比较稳定，资本主义国家税收处于比较稳定和上升阶段。

第三节 垄断时期的资本主义国家税收

19世纪60年代以后，资本主义从自由竞争时期进入垄断时期，社会的政治经济局面显著改观。

19世纪的后二三十年，世界范围内的第二次工业革命爆发，世界进入了电气时代。新的工业革命使整个世界的工业生产发展更为迅速。科学技术的巨大进步，加速了生产集中和资本集中，垄断组织的出现和金融资本的形成，是垄断资本主义的基本标志。垄断时期内，资本主义基本矛盾更加深化，生产资料的高度垄断，与社会化大生产方式之间的不协调更加明显和突出。同时，各帝国主义国家加强了商品输出和资本输出，争夺国际市场，并为抢占殖民地爆发了战争。如果说，自由竞争时期的资本主义是进取、上升的资本主义，那么，到了垄断时期，则是资本主义开始成熟过渡，并步入衰落的时期。

垄断时期内，资产阶级与无产阶级的阶级矛盾已日益激化，帝国主义国家与各殖民地国家的矛盾也越来越突出，社会贫富悬殊，阶级矛盾激烈，社会主义思潮汹涌，社会主义国家建立，经济危机爆发，世界范围内战事频起，给资本主义制度造成极大威胁。

垄断时期的经济政治状况，要求国家强化职能，以维持资本主义统治。资本主义国家对内要担负镇压无产阶级和广大人民反抗的责任，对外要承担防御和扩张的职责。而且，为了缓和生产资料私有与社会化大生产之间的矛盾，国家还要承担一部分调节经济的职责。尤其是1929年爆发的世界性经济危机，对国家干预调节经济的呼声日高，国家再也不只是起夜警作用，而是不断地强

化国家职能。到了20世纪60年代，资本主义已发展到国家垄断资本主义时期，少数垄断资本集团掌管着国家政权，国家调节干预经济已为各国所承认和接受。由此，资本主义国家税收也进入了一个新的阶段，无论从税收收入和税收作用等各方面，都比自由竞争时期有进一步的发展。

第一，税收制度由以间接税为主逐渐发展到以现代的直接税为主

随着资本主义商品经济的高度发展，国内外市场的不断扩大，以商品课税为中心的间接税体系，已不能满足日益增长的资产阶级国家的财政需要，并在某些方面对资产阶级产生不利的影
响。正如马克思指出的那样，“后来，城市实行了间接税制度，可是，久而久之，由于现代分工，由于大工业生产，由于国内贸易直接依赖于对外贸易和世界市场，间接税制度就同社会消费发生了双重的冲突。在国境上，这种制度体现为保护关税政策，它破坏或阻碍同其他国家进行自由交换。在国内，这种制度就象国库干涉生产一样，破坏各种商品价值的对比关系，损害自由竞争和交换。”^①

以商品课税为主的税收制度，给资产阶级带来的不利影响主要有三个方面，一是当本国工业已经发展壮大，需要向国外市场销售产品和购买生产原料时，高额的关税就削弱了商品的竞争能力，限制了商品输出和向外扩张。二是消费税课于大量生产销售的商品，而不课于自给产品，这就在某种程度上保护了小生产者，不利于资本主义经济完全占领国内市场。三是间接税的课征，不可避免地要增加产品成本，提高物价，容易激起工人和其它劳动者的反抗。这样一来，资产阶级国家为了维护本阶级的利

^① <马克思恩格斯全集>第8卷，第543页。